

**Audience publique du 22 juillet 2009**

Recours formé par  
Monsieur ... et consort, ...,  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière d'impôt commercial communal et en matière d'impôt sur le revenu

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 24760 du rôle et déposée le 20 août 2008 au greffe du tribunal administratif par Maître Pierrot Schiltz, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., ..., et de son épouse, Madame ..., ... , les deux demeurant à L-..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'un bulletin de l'impôt commercial communal de l'année 2006, émis le 14 novembre 2007, d'un bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2006, émis le même jour et d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 27 mai 2008 ayant rejeté comme non fondée leur réclamation dirigée contre les prédicts bulletins ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 9 décembre 2008 ;

Vu le mémoire en réplique déposé par Maître Pierrot Schiltz pour compte des époux ..., au greffe du tribunal administratif le 9 janvier 2009 ;

Vu le mémoire additionnel déposé par Maître Pierrot Schiltz pour compte des époux ..., au greffe du tribunal administratif le 19 mars 2009, sur autorisation afférente accordée par le tribunal administratif à l'audience publique du 16 mars 2009 ;

Vu le mémoire additionnel déposé par le délégué du gouvernement au greffe du tribunal administratif le 20 avril 2009 sur autorisation afférente du tribunal administratif à l'audience publique du 16 mars 2009 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les actes critiqués ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Martial Barbian, en remplacement de Maître Pierrot Schiltz, et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives.

---

Le bureau d'imposition Mersch de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « *le bureau d'imposition* », informa les époux ...-..., par courrier du 20 septembre 2007, de son intention d'apporter des modifications à leur déclaration d'impôt portant sur l'année 2006 en ce qui concerne la fixation du bénéfice commercial et plus particulièrement du bénéfice de cession suite à la

cessation définitive par Madame ... de ses activités commerciales avec effet au 31 octobre 2006. Cette lettre est libellée comme suit :

« Madame, Monsieur,

Conformément aux dispositions du paragraphe 205 (3) de la loi générale des impôts, je tiens à vous informer que le bureau d'imposition entend apporter les modifications suivantes à votre déclaration d'impôt de l'année 2006.

Bénéfice commercial/bénéfice de cession

Suite à la cessation définitive de vos activités commerciales avec effet au 31 octobre 2006, il y a lieu de transférer au patrimoine privé la surface commerciale sise à ... et faisant partie de l'actif net investi. Le transfert au patrimoine privé se fait à la valeur estimée de réalisation que la visite des lieux du 19 septembre 2007 nous amène à fixer à 110.000.- €, ceci sur base des prix de vente d'objets similaires, mais en tenant compte des remarques que vous avez formulées notamment par rapport à l'agencement de l'immeuble et par rapport au fait que l'immeuble est situé en zone inondable.

|   |                     |
|---|---------------------|
| Valeur estimée de réalisation de l'immeuble | 110.000,00 €        |
| - plus-value à immuniser :                  |                     |
| prix de revient réévalué                    | 68.222,88 €         |
| - amortissements réévalués                  | <u>-11.630,03 €</u> |
| = valeur comptable réévaluée                | 56.592,85 €         |
| - valeur comptable                          | <u>-48.501,18 €</u> |
|   | 8.091,67 €          |
| - valeur comptable au 31.10.2006            | <u>-48.501,18 €</u> |
|   | 53.407,15 €         |
| - perte commerciale                         | -2.789,62 €         |
| - abattement de cession                     | <u>-25.000,00 €</u> |
| = <b>bénéfice de cession imposable</b>      | <b>25.617,53 €</b>  |

Veuillez me faire connaître vos éventuelles objections concernant ces dérogations par écrit pour le 3 octobre 2007. Passé ce délai, le bureau d'imposition procédera à l'imposition telle que prévue ci-dessus (...) ».

Par courrier du 30 septembre 2007, Monsieur ... prit position par rapport audit courrier.

Le bureau d'imposition émit en date du 14 novembre 2007 à l'égard de Monsieur ..., imposé collectivement avec son épouse, Madame ..., un bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques relatif à l'année 2006, ci-après désigné par « le bulletin IRP ». Le même jour, le bureau d'imposition émit à l'égard de Madame ... un bulletin de l'impôt commercial communal relatif à l'année 2006, ci-après désigné par « le bulletin ICC ».

Suite à une réclamation introduite le 18 décembre 2007 par Monsieur ..., le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné « le directeur », rejeta ladite réclamation comme non fondée, par décision datée du 27 mai 2008. Ladite décision est libellée comme suit :

*« Vu la requête introduite le 20 décembre 2007 par le sieur ... demeurant à L..., pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2006, émis le 14 novembre 2007 ;*

*Vu le dossier fiscal ;*

*Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;*

*Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit dans les forme et délai de la loi, qu'elle est partant recevable ;*

*Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition de ne pas avoir accepté le bénéfice de cession déclaré provenant de l'entreprise commerciale de son épouse;*

*Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public ;*

*Qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ; qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;*

*Considérant que l'épouse du réclamant a arrêté les activités commerciales au 31 octobre de l'année litigieuse ; qu'aux termes de l'article 39 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) en cas de cessation définitive d'une entreprise l'évaluation des biens non cédés de l'actif net investi doit, lorsqu'ils sont transférés au patrimoine privé de l'exploitant, avoir lieu à la valeur estimée de réalisation ;*

*Considérant que la valeur estimée de réalisation de l'immeuble commercial se trouvant au bilan de l'épouse du réclamant a été évaluée par celui-ci à 70.000 euros tandis que le bureau d'imposition a retenu une valeur s'élevant à 110.000 euros ;*

*Considérant que l'immeuble litigieux se situe dans la ... et comprend deux unités, la surface commerciale du réclamant se trouvant au rez-de-chaussée et un appartement au premier étage appartenant à son fils ;*

*Considérant que le réclamant conteste la valeur arrêtée par le bureau d'imposition en affirmant qu'il serait difficile de vendre l'immeuble commercial en raison de son agencement ; que son fils occupant le premier étage devrait obligatoirement passer par la partie « commerciale » pour accéder à certaines parties de sa propriété et que sans transformations importantes de la partie commerciale l'immeuble serait invendable à un tiers ;*

*Considérant que le réclamant affirme qu'en outre l'immeuble serait situé dans une zone inondable ; qu'il propose une nouvelle valeur estimée de réalisation de l'immeuble commercial de 90.000 euros ;*

*Considérant qu'il ressort des pièces fournies par le service des évaluations immobilières que le réclamant a acheté en date du 29 septembre 1997 la surface commerciale de 105,32 m<sup>2</sup> pour la somme de 2.300.000 francs i.e. 57.015,51 euros ; que la surface utile du magasin s'est élevée à 47,80 m<sup>2</sup>, celle du bureau-hall et de la cave à 29,01 m<sup>2</sup> et celle de l'atelier-réserve à 28,51 m<sup>2</sup> ;*

*Considérant qu'un loyer mensuel se situant entre 800 et 1.000 euros peut être estimé pour une surface commerciale d'environ 100 m<sup>2</sup> se trouvant au centre du pays du Grand-Duché, le loyer*

*annuel s'élevant à 10.000 euros ; qu'en se référant à la loi du 21 septembre 2006 sur le bail à usage d'habitation, la location d'un logement à usage d'habitation ne peut rapporter au bailleur un revenu annuel dépassant un taux de 5 pour cent du capital investi dans le logement ; que bien que cette loi n'étant pas applicable aux immeubles affectés à un usage commercial, elle représente néanmoins une base de calcul minimale pour évaluer l'immeuble litigieux ;*

*Considérant que si le loyer annuel estimé à 10.000 euros représente 5 pour cent du prix d'acquisition, le prix d'acquisition respectivement le prix de vente en l'espèce s'élève à 200.000 euros ; qu'en tenant compte de l'agencement de l'immeuble ainsi que sa situation dans une zone inondable la valeur estimée de réalisation peut valablement être fixée à 110.000 euros ; qu'il y a lieu de confirmer la valeur retenue par le bureau d'imposition ;*

*Considérant que pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas contestée ;*

#### **PAR CES MOTIFS**

*reçoit la réclamation en la forme,*

*la rejette comme non fondée. (...)»*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 20 août 2008, Monsieur ... et son épouse, Madame ..., ont introduit un recours en réformation, sinon en annulation contre le bulletin IRP, le bulletin ICC, ainsi que contre la décision directoriale précitée du 27 mai 2008.

Le délégué du gouvernement conclut à l'irrecevabilité du recours au motif qu'il serait dirigé contre les bulletins IRP et ICC, au lieu d'être dirigé contre la décision directoriale du 27 mai 2008, en faisant valoir, en citant une jurisprudence du tribunal administratif, que la seule décision utilement attaquée serait celle qui figure au dispositif du recours.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin de l'impôt.

En vertu de l'article 8 (3) 3. de la loi précitée du 7 novembre 1996, un bulletin d'impôt peut uniquement être directement déféré au tribunal administratif lorsqu'une réclamation au sens du paragraphe 228 AO ou une demande en application du paragraphe 131 AO a été introduite et qu'aucune décision directoriale définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande. Par contre, lorsque le directeur a statué sur la réclamation par une décision définitive, le recours est irrecevable pour autant qu'introduit directement contre ledit bulletin (cf. trib. adm. 6 janvier 1999, n° 10357 du rôle, Pas. adm. 2008, V° Impôts, n° 548).

Dans la mesure où, en l'espèce, le directeur a pris position suite à la réclamation introduite en date du 18 décembre 2007, c'est à juste titre que le délégué du gouvernement conclut à l'irrecevabilité du recours pour autant qu'il est dirigé directement contre les bulletins IRP et ICC.

Le tribunal ne saurait cependant rejoindre le délégué du gouvernement en ce qu'il soutient que le recours serait dirigé contre les seuls bulletins précités.

Il convient en effet de souligner que la requête introductive doit contenir, entre autres, « *l'objet de la demande* », d'après les exigences posées par l'article 1<sup>er</sup> de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, et que l'objet de la demande est appelé à se dégager du dispositif de la requête, ensemble les motifs qui le soutiennent.

S'il est vrai qu'en principe, en vue de cerner utilement l'objet de la demande, la forme du recours (en réformation ou en annulation) et l'acte administratif qu'il vise sont à indiquer au dispositif de la requête introductive d'instance, il n'en demeure pas moins que dans l'hypothèse où ces éléments précis se dégagent sans méprise possible du corps de la requête sous-tendant directement le dispositif, pareille façon de procéder n'engendre point l'irrecevabilité de la demande à condition qu'elle n'ait pas eu pour effet de porter effectivement atteinte aux droits de la défense (Cour adm. 16 mars 2006, n° 20688C du rôle, Pas. adm. 2008, V° Procédure contentieuse, n° 247).

En l'espèce, force est de constater que si conformément au dispositif de la requête, il est demandé au tribunal « *par réformation* » de « *dire que le bulletin de l'impôt sur le revenu 2006 et le bulletin de l'impôt commercial communal de l'année 2006, doivent être rectifiés dans le sens (...)* », formulation certes ambiguë pouvant laisser croire que le recours est dirigé contre les seuls bulletins, il se dégage cependant clairement du corps du recours, tel que relevé à juste titre par les époux ..., et plus particulièrement de la partie introductive du recours en première page, que le recours est dirigé tant contre les deux bulletins précités, que contre la décision directoriale du 27 mai 2008. Le tribunal constate encore qu'en l'espèce, les droits de la défense n'ont pas été lésés, dans la mesure où le délégué du gouvernement a valablement pu prendre position sur le fond du litige.

Il s'ensuit que le recours est recevable pour autant qu'il est dirigé contre la décision directoriale précitée. Le moyen d'irrecevabilité afférant doit être rejeté pour ne pas être fondé.

Le délégué du gouvernement conclut encore à l'irrecevabilité du recours pour autant qu'il est introduit par Madame ..., faute par celle-ci d'avoir au préalable introduit une réclamation auprès du directeur, à l'encontre des bulletins IRP et ICC, tout en soutenant qu'en l'espèce, seul son époux aurait introduit une telle réclamation.

Les époux ... concluent à la recevabilité du recours.

Ils soutiennent que la réclamation devrait être considérée comme introduite par les deux époux, en donnant à considérer qu'ils seraient soumis à l'imposition collective et en faisant valoir qu'il ressortirait du libellé de la réclamation que celle-ci aurait été introduite par les deux époux. Ils soutiennent encore que la réclamation n'aurait pas été signée par le seul Monsieur ....

Subsidiairement, ils font état d'un mandat confié par Madame ... à son époux afin d'introduire une réclamation également en son nom. Ils soulignent encore qu'ils seraient mariés sous le régime matrimonial de la communauté universelle des biens, et font ainsi état d'un mandat tacite en vertu de l'article 1421-1, alinéa 2 du Code civil.

A titre plus subsidiaire, ils soutiennent que si la réclamation devait être considérée comme ayant été introduite par le seul Monsieur ..., Madame ... devrait être considérée comme partie tierce intéressée, en s'appuyant sur une jurisprudence du tribunal administratif, et que dès lors, la requête,

en ce qu'elle est introduite par Madame ..., serait à qualifier d'intervention formée concomitamment avec le recours.

Un recours dirigé contre une décision du directeur est irrecevable *omisso medio* si le bulletin dressé par le bureau d'imposition et les contestations formulées n'ont pas été soumis préalablement pour examen et décision au directeur.

En l'espèce, il se dégage des pièces versées que la réclamation a été signée seulement par Monsieur ..., tel que cela a d'ailleurs été confirmé à l'audience des plaidoiries par le mandataire des époux ... sur question afférente posée par le tribunal, contrairement à ce qui est soutenu dans le mémoire en réplique. La lettre de réclamation n'a ainsi pas été signée par Madame ..., et il n'y est pas fait mention d'un mandat conféré par celle-ci à son époux à l'effet de réclamer contre l'imposition afférente. Le simple fait que la lettre de réclamation porte sous le « *concerne* » la référence du dossier fiscal des époux ..., que le corps de ladite lettre contient une référence à Madame ... ou encore l'emploi du terme « *nous* » ne porte pas à conséquence, étant donné que Madame ... n'a pas signé la lettre et n'a dès lors pas exprimé une manifestation claire de sa volonté d'introduire une réclamation.

Les époux ... ne sauraient utilement invoquer la solidarité entre deux époux imposés collectivement pour conclure à la recevabilité du recours, étant donné que s'il est vrai que l'article 3 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « *L.I.R.* », dispose que les époux vivant ensemble sont imposés collectivement et que le paragraphe 7 de la loi d'adaptation fiscale impose la solidarité aux époux imposés collectivement, il ne s'en dégage cependant ni qu'un ménage constitué par les époux vivant ensemble, dépourvu de personnalité juridique, soit à considérer comme contribuable, alors que les époux, en leur qualité de personnes physiques sont à considérer individuellement comme contribuables, ni que le recours introduit par un des époux imposés collectivement profite à l'autre, un tel effet ne découlant pas de la solidarité, même parfaite (trib. adm. 15 juin 1998, n° 10477 du rôle, Pas. adm. 2008, V° Impôts, n° 523).

Il s'ensuit que la réclamation n'a pas été introduite expressément par Madame ..., comme le soutiennent les époux ....

Ils ne sauraient pas non plus utilement se prévaloir d'un mandat exprès ou tacite donné par Madame ... à son époux.

En effet, indépendamment de la question de savoir si l'écrit du 8 janvier 2009 versé à titre de mandat peut être considéré comme retraçant un mandant exprès et spécial, tel que cela est requis en la matière, et celle de savoir si un tel mandat *ex post* permet de ratifier une réclamation introduite par Monsieur ..., force est de constater que pour que l'existence d'un mandat valable puisse être admise, il faut que la réclamation soit libellée de telle sorte qu'elle puisse faire admettre que le signataire de la lettre n'a pas entendu agir qu'en son nom personnel, mais qu'il a également entendu agir pour le compte de son épouse (voir en ce sens trib. adm. 16 juin 1999, n° 10713 du rôle, Pas. adm. 2008, V° Impôts, n° 462). Or, en l'espèce, le tribunal est amené à retenir que les termes employés dans ladite réclamation (« *par la présente je me permets d'introduire une réclamation (...)* » ; « *(...) j'ai manifesté mon désaccord avec la conception de vos agents (...)* » ; « *Je ne suis pas disposé à accepter la façon dictatoriale de l'Administration à vouloir imposer à tout prix son point de vue (...)* » ne permettent pas de dégager une intention claire de Monsieur ... d'introduire également une réclamation pour compte de son épouse.

Quant au régime matrimonial invoqué par les époux ..., il se dégage des pièces produites et des déclarations des époux ..., non autrement contestées par le délégué du gouvernement, que ceux-ci sont mariés sous le régime matrimonial de la communauté des biens. Il convient de relever que l'article 1421-1 du Code civil invoqué par les époux ... interdit en son alinéa 1<sup>er</sup> aux époux de disposer des biens entrés dans la communauté du chef des deux époux sans le consentement de l'autre, tandis qu'il prévoit en son deuxième alinéa, pour ces biens, un mandat tacite pour des actes d'administration ou de jouissance. Indépendamment de la question de savoir si le présent litige concerne des biens entrés en communauté du chef des deux époux, force est de constater que comme l'acte d'introduire une réclamation devant le directeur, eu égard plus particulièrement au risque y inhérent de voir l'imposition revue le cas échéant *in pejus*, présente un risque de voir modifier de manière permanente et irrévocable la situation de l'intéressé, il ne saurait être considéré comme un simple acte d'administration ou de jouissance, pouvant être accompli par un époux seul, sur base d'un mandat tacite conféré par l'autre sur base de l'article 1421-1 du Code civil précité. S'y ajoute, tel qu'il a été retenu ci-avant, que les termes employés par Monsieur ... dans la lettre de réclamation ne permettent pas de dégager qu'il a entendu agir également au nom et pour le compte de son épouse, que ce soit sur base d'un mandat exprès ou d'un mandat tacite. Les époux ... ne sauraient dès lors pas non plus se prévaloir d'un mandat tacite.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que dans la mesure où Madame ... ne justifie pas avoir réclamé auprès du directeur, son recours dirigé contre la décision directoriale litigieuse introduit auprès du tribunal administratif est à déclarer irrecevable *omisso medio*.

C'est à tort que Madame ... fait valoir qu'en raison du fait qu'elle est imposée collectivement avec son époux, elle posséderait un intérêt personnel quant à l'issue du litige, de sorte qu'elle serait au moins à considérer comme partie tierce intéressée ayant, sur base de l'article 20 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, valablement pu intervenir dans le présent litige sur base de la requête introductive. En effet, indépendamment de la question du respect en l'espèce des formes requises en matière d'intervention volontaire, force est de constater qu'à défaut par Madame ... d'exprimer une volonté claire et précise dans la requête introductive de vouloir présenter une intervention volontaire, ne fût-ce qu'à titre subsidiaire par rapport à un recours direct, et non pas un recours direct tel qu'il se dégage des termes pourtant employés dans la requête introductive, le tribunal ne saurait admettre que Madame ... entendait intervenir volontairement dans le présent litige.

Le délégué du gouvernement conclut enfin à l'irrecevabilité du recours pour autant qu'il est dirigé contre le bulletin ICC, qui n'aurait pas fait l'objet d'un recours préalable devant le directeur.

Dans la mesure où le tribunal vient de retenir que le recours est irrecevable pour autant qu'il est dirigé directement notamment contre le bulletin ICC, étant donné qu'en l'espèce le directeur a statué sur une réclamation introduite, l'examen du prédit moyen d'irrecevabilité devient superfétatoire.

Néanmoins, le tribunal est amené à relever que le moyen d'irrecevabilité garde sa pertinence quant à l'étendue du contrôle à effectuer par le tribunal. En effet, saisi d'un recours contre une décision du directeur sur réclamation, le tribunal ne saurait tenir compte que des questions ayant été tranchées dans le bulletin ayant fait l'objet de la réclamation qui a donné lieu à la décision directoriale sous examen, à l'exclusion de celles ayant été tranchées dans un bulletin non attaqué par la voie d'une réclamation. Force est toutefois de constater qu'en vertu de la lettre du 18 décembre 2007, Monsieur ... déclare « *introduire une réclamation contre le bulletin d'impôt dont mention sous rubrique* », en précisant sous la rubrique « *concerne* » « *réclamation contre le bulletin de l'impôt sur*

*le revenu de l'année 2006 notifié le 14 novembre 2007- fixation du bénéfice de cession (matricule 1948 0902 168) ». Comme Monsieur ... a visé expressément le seul bulletin IRP 2006 et comme il a employé le terme « bulletin » au singulier, le tribunal est amené à retenir qu'il a dirigé la réclamation uniquement contre le bulletin IRP, de sorte que dans le cadre du présent recours, le demandeur ne saurait utilement remettre en cause le bulletin ICC, celui-ci n'ayant pas été visé par la réclamation du 18 décembre 2007 et par rapport auquel le directeur n'a d'ailleurs pas pris position.*

Il se dégage de l'ensemble des considérations qui précèdent que le recours en réformation, par ailleurs régulier quant aux conditions légales de forme et de délai, pour autant qu'il est introduit par Monsieur ..., et pour autant qu'il est dirigé contre la décision du directeur du 27 mai 2008 est recevable.

Le recours en réformation est à déclarer irrecevable pour le surplus.

Dans la mesure où, en vertu des dispositions précitées du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 1. de la loi précitée du 7 novembre 1996, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond en la présente matière, le recours subsidiaire en annulation est à déclarer irrecevable.

A l'appui de son recours, le demandeur expose que son épouse aurait exploité un commerce dans un local sis à ... , jusqu'à la cessation du commerce en date du 31 octobre 2006. Il fait grief au directeur d'avoir rejeté sa réclamation portant sur la fixation du bénéfice commercial de son épouse pour l'année 2006 au montant de 25.617,53 EUR, et plus particulièrement sur la fixation de la valeur estimée de réalisation du prédit immeuble sis à ... au montant de 110.000 EUR.

Le demandeur invoque trois ordres de moyens, pour conclure, suivant le dernier état de ses conclusions, que le bénéfice commercial devrait être fixé en considération d'une valeur estimée de réalisation de l'immeuble litigieux de 73.800 EUR, en s'appuyant sur un rapport d'expertise .... Subsidiairement, il demande à voir nommer un expert avec la mission de procéder à l'évaluation de la valeur estimée de réalisation dudit immeuble compte tenu du marché immobilier tel qu'il s'est présenté en 2006.

Le demandeur soutient en premier lieu qu'il aurait été dans l'intention du législateur de conférer au seul contribuable le pouvoir d'évaluer la valeur estimée de réalisation de biens non cédés de l'actif net investi au sens de l'article 39 LIR lors du transfert de ces biens au patrimoine privé de l'exploitant qui cesse définitivement son commerce, à l'instar des dispositions de l'article 36 (2) LIR, dans l'hypothèse d'une transmission à titre onéreux, et qu'en évaluant elle-même la valeur estimée de réalisation, l'administration fiscale aurait excédé, sinon détourné ses pouvoirs.

Deuxièmement, dans l'hypothèse où il serait jugé que l'administration a le pouvoir de procéder à l'évaluation litigieuse, le demandeur critique la méthode de calcul à laquelle l'administration a eu recours, et plus particulièrement le fait pour l'administration de s'être basée sur un loyer annuel théorique, tout en soutenant que l'administration aurait la charge de la preuve des faits augmentant la charge fiscale. Il soutient que la loi du 21 septembre 2006 sur le bail à usage d'habitation ne serait pas applicable aux immeubles commerciaux, de sorte que la référence à cette loi pour retenir un taux de rendement de 5 % du capital investi ne permettrait pas de justifier légalement la décision. Dans ce contexte, il relève que cette méthode de calcul aurait déjà été critiquée par le tribunal administratif dans une autre affaire. Il donne encore à considérer que dans la mesure où la loi précitée du 21 septembre 2006 permettrait aux parties de fixer conventionnellement la valeur du capital investi, le plafonnement du rendement locatif annuel à 5% du capital investi n'aurait qu'un sens limité.



Troisièmement, le demandeur critique l'évaluation faite par le bureau d'imposition comme surfaite au regard des caractéristiques propres de l'immeuble litigieux. A cet égard, il fait état de la situation dudit immeuble dans la commune de ... , par opposition à un immeuble situé à Luxembourg-Ville. Il fait encore état du fait que le propriétaire de l'appartement situé au dessus du local commercial devrait emprunter ledit local pour accéder à l'appartement, impliquant pour un acquéreur potentiel l'obligation d'effectuer des travaux de transformation, et relève enfin que l'immeuble serait situé en zone inondable.

Le demandeur réclame encore le paiement d'une indemnité de procédure de 2.500 EUR.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours, en soulignant qu'au regard des motifs développés par le directeur dans sa décision, la valeur estimée de réalisation de l'immeuble litigieux à hauteur de 110.000 EUR serait justifiée et correcte. Il souligne que les critères retenus seraient objectifs et conformes à la loi. Il donne encore à considérer que le marché immobilier aurait connu un dédoublement des prix sur les dernières dix années, ceci sur tout le territoire luxembourgeois, de sorte que l'évaluation de l'immeuble à 110.000 EUR ne serait pas irréaliste au regard d'un prix d'acquisition de 57.015,51 EUR en 1997.

Il soutient encore que l'évaluation préconisée par le demandeur ne serait ni motivée, ni convaincante.

Enfin, il prétend que comme le demandeur aurait réclamé l'application d'une valeur estimée de réalisation de 90.000 EUR devant le directeur, pour réclamer devant le tribunal un montant inférieur, il aurait introduit une nouvelle demande prohibée au regard de l'article 58 de la loi précitée du 21 juin 1999.

Dans son mémoire additionnel, suite au dépôt par le demandeur d'un rapport d'expertise, le représentant étatique fait état de ce que ledit rapport serait non contradictoire et que de ce fait, il ne serait pas opposable à l'Etat, de sorte qu'il devrait être écarté des débats.

Subsidiairement, il soutient que les conclusions de l'expert ne seraient pas à retenir, au motif que l'expert ne pourrait pas se prononcer en 2009 sur l'état et la situation de l'immeuble tel qu'il existait en 2006. A ce titre, il fait état d'un état impeccable de l'immeuble en 2006 d'un côté, et de l'absence de crise et d'un marché immobilier propice à cette même époque, de l'autre côté. Il reproche encore à l'expert d'avoir retenu que les deux lots comprenant le commerce d'un côté, et l'appartement de l'autre côté, ne sauraient pas être considérés comme unités séparées, puisqu'en 1997 le propriétaire de l'époque aurait vendu les deux entités séparément à deux personnes différentes. Le délégué du gouvernement donne ensuite à considérer que l'expert aurait pris à tort en considération l'hypothèse d'un changement de destination futur, tandis qu'en l'espèce, il serait exclusivement question d'un transfert dans le patrimoine privé pour lequel la valeur estimée de réalisation devrait être calculée. Il critique la pertinence de la méthode d'évaluation employée par l'expert, en accusant plus particulièrement la fixation de la valeur à neuf d'arbitraire, et en contestant par ailleurs l'évaluation à 50% de la vétusté de la construction et l'évaluation à 35% de la vétusté du terrain. La déduction de 15.000 EUR opérée par l'expert pour la création de deux emplacements de parking serait également non justifiée. A cet égard, le délégué du gouvernement souligne qu'il ne s'agirait pas d'une nouvelle construction et qu'une reconstruction ou transformation ne serait pas nécessaire.

Les parties sont en l'espèce en litige sur la détermination de la valeur estimée de réalisation de l'immeuble à ... , dans lequel le commerce de Madame ... a été exploité jusqu'à la cessation définitive de l'exploitation le 31 octobre 2006.

Aux termes de l'article 39 LIR « *en cas de cessation définitive de l'entreprise ou d'une partie autonome d'entreprise, l'évaluation des biens non cédés de l'actif net investi doit, lorsqu'ils sont transférés au patrimoine privé de l'exploitant, avoir lieu à la valeur estimée de réalisation* », tandis qu'aux termes de l'article 27, alinéa 2, LIR « *est considérée comme valeur estimée de réalisation le prix qui s'obtiendrait lors de l'aliénation normale et librement consentie du bien envisagé, compte tenu de toutes les circonstances et conditions se répercutant sur le prix, à l'exception toutefois des circonstances et conditions anormales ou personnelles* ».

Le tribunal est en premier lieu amené à relever que c'est à tort que le demandeur dénie à l'administration le pouvoir de procéder à l'évaluation de la valeur estimée de réalisation. En effet, même si la valeur estimée de réalisation est évaluée en principe par le contribuable dans le cadre de l'établissement de sa déclaration d'impôt, cette circonstance n'interdit pas au bureau d'imposition de mettre en cause, dans le respect évidemment des procédures et règles applicables en la matière, cette évaluation, de sorte qu'en l'espèce, il ne saurait être reproché au bureau d'imposition d'avoir excédé ou détourné ses pouvoirs. Le moyen afférent doit dès lors être rejeté.

Avant d'examiner les positions divergentes des parties quant à l'évaluation de la valeur estimée de réalisation, il convient de prendre position par rapport au moyen du délégué du gouvernement suivant lequel le demandeur aurait changé les montants correspondant à la valeur estimée de réalisation dans la présente instance par rapport à ce qui aurait été soutenu devant le directeur et que ce changement serait à qualifier de demande nouvelle prohibée.

En vertu de l'article 58 de la loi précitée du 21 juin 1999, repris sous le titre III intitulé « *Dispositions spécifiques en matière fiscale* », « *les demandes nouvelles n'ayant pas figuré dans la réclamation sont prohibées. En revanche, les moyens nouveaux sont admis* ».

Il convient de prime abord de relever que contrairement à ce qui est soutenu par le délégué du gouvernement, le demandeur n'a pas expressément demandé devant le directeur l'application d'une valeur estimée de réalisation de 90.000 EUR. Dans la réclamation *in fine*, le demandeur mentionne certes un tel montant. L'indication de ce montant est cependant accompagnée de réserves en ce sens que le demandeur qualifie ledit montant de 90.000 EUR d'irréaliste et d'irréalisable. Dans la mesure où le demandeur évoque ce montant uniquement comme pouvant constituer un terrain d'entente, l'indication de ce montant est plutôt à considérer comme une proposition d'une entente amiable, qu'une assertion que le montant à retenir devrait être celui de 90.000 EUR.

Même à supposer que le demandeur ait changé le montant de la valeur estimée au cours de la présente instance par rapport au montant dont il a fait état dans sa réclamation devant le directeur, dans le sens entendu par le délégué du gouvernement, un tel changement n'est pas à considérer comme une demande nouvelle. En effet, dans le cadre de sa réclamation, le demandeur entendait mettre en cause l'évaluation de la valeur estimée de réalisation faite par le bureau d'imposition, évaluation qu'il considérait comme surfaite. Une révision vers le bas du montant d'évaluation tel que préconisé par le demandeur dans sa réclamation ne constitue pas une demande nouvelle, puisque sa demande est toujours restée la même, en ce que son recours, tout comme la réclamation, tendent à faire admettre une valeur estimée de réalisation inférieure à celle retenue par le bureau d'imposition. Le moyen afférent du délégué du gouvernement est partant à rejeter.

Quant aux bases d'évaluation de la valeur estimée de réalisation de l'immeuble litigieux, le directeur a appuyé son évaluation sur un loyer annuel estimé à 10.000 EUR, en calculant la valeur de réalisation de l'immeuble par application d'un pourcentage de 5% du revenu annuel d'un immeuble par rapport au capital investi, sur base de la loi du 21 septembre 2006 sur le bail à usage d'habitation, pour retenir un prix d'acquisition de 200.000 EUR. En tenant compte de l'agencement de l'immeuble et de sa situation en zone inondable, il a finalement retenu un montant de 110.000 EUR. Le bureau d'imposition a retenu le même montant, en déclarant se baser sur des prix de vente d'objets similaires, tout en tenant compte des remarques du demandeur par rapport à l'agencement de l'immeuble et par rapport à la situation de l'immeuble en zone inondable. Le demandeur, de son côté, préconise une valeur de réalisation de 73.800 EUR sur base des conclusions d'un rapport d'expertise ... du 10 mars 2009, établi à sa demande.

Le tribunal est de prime abord amené à rejeter la demande du délégué du gouvernement tendant à voir écarter des débats le rapport d'expertise ..., au motif qu'il constituerait un rapport unilatéral. En effet, un rapport d'expertise non contradictoire, dûment communiqué et librement discuté entre parties, peut être retenu par le tribunal (trib. adm. 1<sup>er</sup> décembre 1999, n° 8939 du rôle, Pas. adm. 2008, V° Procédure contentieuse, n° 541). Ainsi, s'il est vrai que le prédit rapport a été établi à la demande du seul demandeur et que l'Etat n'a pas participé aux opérations d'expertise, ledit rapport a néanmoins pu être discuté contradictoirement dans le cadre de la présente instance, après avoir été communiqué à l'Etat. En effet, suite au dépôt de ce rapport au greffe du tribunal administratif, les deux parties ont été autorisées à déposer un mémoire additionnel afin de prendre position sur les conclusions de l'expert, et l'Etat a effectivement pris position de façon circonstanciée quant à ce rapport. Le rapport peut dès lors être pris en considération par le tribunal.

Le demandeur critique la méthode de calcul préconisée par le directeur, en soutenant que la charge de la preuve appartiendrait à l'administration et qu'en l'espèce, celle-ci n'aurait rapporté aucun élément de preuve susceptible d'étayer ses affirmations.

Tel qu'il a été relevé ci-avant, en vertu de l'article 27, alinéa 2 LIR, la valeur estimée de réalisation est celle qui s'obtiendrait « *lors d'une aliénation normale et librement consentie du bien envisagé, compte tenu de toutes les circonstances et conditions se répercutant sur le prix, à l'exception toutefois des circonstances et conditions anormales ou personnelles* ». Sur base de cette disposition, il convient de retenir que la valeur de réalisation doit être évaluée par rapport au prix de vente qui aurait pu être obtenu dans le cadre d'une vente normale, dans l'état dans lequel se trouvait l'immeuble en 2006, compte tenu de la situation du marché immobilier de l'époque pour des objets similaires, tout en prenant en compte les circonstances particulières de l'immeuble qui sont susceptibles d'avoir une influence sur le prix de vente pouvant ainsi être obtenu.

En l'espèce, force est de constater que la nécessité de prendre en compte l'agencement de l'immeuble ainsi que sa situation en zone inondable, comme constituant des éléments susceptibles d'avoir une influence sur le prix, n'est pas litigieux, dans la mesure où tant le bureau d'imposition, que le directeur ont déclaré en avoir tenu compte. Pareillement, la prise en compte de la situation de l'immeuble au centre du pays n'est pas non plus litigieuse, dans la mesure où le bureau d'imposition a déclaré s'être référé à des prix de vente d'objets similaires, impliquant aussi une situation géographique similaire, et dans la mesure où le directeur s'est référé en page 2 de sa décision à la situation du local au centre du pays. Les contestations du demandeur formulées dans le cadre de son troisième moyen ne sont dès lors pas litigieuses dans leur principe. Les parties sont seulement en désaccord sur la valeur de l'incidence de ces éléments, puisque le demandeur reproche en substance au directeur de ne pas avoir tenu compte de façon suffisante de ces éléments.

Le tribunal est encore amené à relever une certaine contradiction entre la méthode d'évaluation pratiquée par le bureau d'imposition et celle préconisée par le directeur, même si le montant retenu est le même. En effet, si le directeur fonde le calcul sur une estimation d'un revenu locatif annuel, le bureau d'imposition s'est référé à des prix de vente d'objets similaires.

Il convient en premier lieu de retenir que l'approche du directeur ne permet pas de dégager la méthode d'évaluation utilisée, telle que prévue à l'article 27, alinéa 2 LIR précité, tandis que la méthode du bureau d'imposition est plus conforme auxdites dispositions.

Force est encore au tribunal de constater qu'aucune des deux méthodes de calcul n'est en l'espèce étayée par des éléments de preuve. En effet, le tribunal n'a à sa disposition ni les prix de référence pour des objets similaires sur lesquels le bureau d'imposition a déclaré s'être basé, ni des éléments susceptibles d'établir la valeur locative fixée par le directeur comme base de son calcul.

Or, en matière fiscale, la charge de la preuve est partagée entre l'administration et le contribuable, en ce sens que ce dernier est dans un premier temps appelé à indiquer les éléments et données qui lui sont demandés dans le cadre de la déclaration d'impôt ainsi que, dans le cadre de son devoir de collaboration, les informations lui réclamées le cas échéant par le bureau d'imposition en vue d'établir les bases d'imposition et il incombera par la suite à l'administration de qualifier sinon de rencontrer utilement les déclarations et pièces produites par le demandeur. A cet égard, ni le bureau d'imposition, ni d'ailleurs le directeur, ne saurait se contenter d'une fixation unilatérale de la valeur de réalisation, sans étayer cette évaluation par des éléments objectifs et vérifiables, compte tenu des contestations formulées par le contribuable.

Force est dès lors au tribunal de constater qu'au-delà de la question de la pertinence des méthodes de calcul préconisées par le bureau d'imposition, respectivement par le directeur, l'administration est restée en défaut de fournir des éléments de preuve de nature à soutenir utilement l'évaluation faite par elle de la valeur estimée de réalisation de l'immeuble litigieux, qui diverge pourtant de façon considérable de l'évaluation faite par le demandeur dans sa déclaration d'impôt qui était de l'ordre de 70.000 EUR.

Le demandeur fait état d'un rapport d'expertise ..., dont la méthode de calcul est contestée par le délégué du gouvernement.

Compte tenu des contestations du délégué du gouvernement à ce titre, qui ne peuvent pas être écartées sur base des seules conclusions de l'expert, le tribunal ne saurait entériner ledit rapport en l'état actuel du dossier.

En effet, c'est à juste titre que le délégué du gouvernement souligne que la valeur de réalisation doit être appréciée par rapport à la situation économique et compte tenu de l'état de l'immeuble en 2006. Le tribunal constate que certes en date du 16 mars 2009, le demandeur a déposé au greffe la page 6 du rapport modifiée en ce sens que l'expert a calculé également la valeur de la surface commerciale par rapport à l'année 2006, et a ainsi réduit la valeur retenue de 82.000 EUR à 73.800 EUR. Il ne se dégage cependant pas du rapport sur base de quelles considération cette réévaluation a été faite. Plus particulièrement, il ne se dégage pas du rapport si l'expert a pris en compte la situation du marché immobilier de 2006, pour des objets similaires, et s'il a pris en compte l'état de l'immeuble en 2006.

Le tribunal constate encore que l'expert ... base ses calculs sur une évaluation d'une valeur à neuf, dont ni la méthode de calcul, ni la base de calcul ne sont étayées par des explications de

l'expert. L'expert applique ensuite un facteur de vétusté, sans expliquer sur base de quelles considérations il a fixé le pourcentage retenu. Or, du moment que la valeur de réalisation est déterminée, conformément à l'article 27, alinéa 2 LIR précité, sur base du prix d'aliénation, il aurait appartenu à l'expert de déterminer le prix d'aliénation de l'immeuble litigieux, plus particulièrement par comparaison à des prix d'aliénation d'immeubles comparables.

Il est pareillement discutable que l'expert a retenu une déduction pour tenir compte d'une éventuelle nécessité d'aménager des emplacements de parking. S'il est vrai qu'il ressort d'une attestation de la commune de ... versée aux débats que dans certaines conditions l'aménagement d'un nombre minimum d'emplacements de parking est requis, il ne se dégage par du rapport d'expertise qu'en toute hypothèse, un acquéreur potentiel se trouve dans le cas de figure où la prédite obligation s'applique, et que cet élément puisse raisonnablement avoir une incidence sur le prix d'aliénation.

Compte tenu de ces interrogations au sujet du rapport ..., le tribunal est amené à nommer, avant tout autre progrès en cause, tous autres droits des parties étant réservés, un expert avec la mission de procéder dans un rapport écrit, détaillé et motivé à l'évaluation de la valeur estimée de réalisation du local commercial situé dans l'immeuble en copropriété sis à ..., et comprenant les lots privatifs « *magasin* », « *bureau-hall-cave* » et « *atelier-réserve* », ainsi que la quote-part dans les parties communes, y compris le terrain, attachées à ces parties privatives, cette évaluation étant à effectuer conformément à l'article 27, alinéa 2 LIR, à savoir par rapport au prix de vente qui aurait pu être obtenu dans le cadre d'une vente normale, dans l'état dans lequel se trouvait l'immeuble en 2006, compte tenu de la situation du marché immobilier de l'époque pour des objets similaires, tout en prenant en compte les circonstances particulières de l'immeuble qui sont susceptibles d'avoir une influence sur le prix de vente pouvant être obtenu.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme, pour autant qu'il est introduit par Monsieur ... et pour autant qu'il est introduit contre la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 27 mai 2008, référencée sous le n° C 14192 ;

le déclare irrecevable pour le surplus ;

dit qu'il n'y a pas lieu d'écarter des débats le rapport d'expertise ... du 10 mars 2009 ;

avant tout autre progrès en cause, tous autres droits étant réservés, nomme expert

Monsieur Jean-Paul Marc, c/o Agence Immobilière Rockenbrod, 16, boulevard Royal, L-2449 Luxembourg.

avec la mission de procéder dans un rapport écrit, détaillé et motivé à l'évaluation de la valeur estimée de réalisation du local commercial sis à ... , et comprenant les lots privatifs « *magasin* », « *bureau-hall-cave* » et « *atelier-réserve* », ainsi que la quote-part dans les parties communes, y compris le terrain, attachées à ces parties privatives, cette évaluation étant à effectuer conformément à l'article 27, alinéa 2, LIR, à savoir par rapport au prix de vente qui aurait pu être obtenu dans le cadre d'une vente normale, dans l'état dans lequel se trouvait l'immeuble en 2006, compte tenu de la situation du marché immobilier de l'époque pour des objets similaires, tout en

prenant en compte les circonstances particulières de l'immeuble qui sont susceptibles d'avoir une influence sur le prix de vente pouvant être obtenu ;

dit que l'expert prêtera serment à l'audience publique de vacation du tribunal administratif du 29 juillet 2009 à 15.00 heures ;

invite l'expert à remettre son rapport pour le 30 septembre 2009 au plus tard, et à solliciter un report de cette date au cas où il ne serait pas en mesure de remettre son rapport dans le délai imparti ;

dit que tout report de la date du dépôt du rapport d'expertise sera décidé par simple ordonnance du premier vice-président du tribunal administratif, l'autre partie dûment informée ;

dit qu'en cas de refus ou d'impossibilité d'accepter la mission, l'expert désigné sera remplacé à la requête de la partie la plus diligente par simple ordonnance du premier vice-président du tribunal administratif, l'autre partie dûment informée ;

ordonne au demandeur de consigner la somme de 1.000.-€ (mille euros) à titre d'avance sur les frais et honoraires de l'expert à la caisse de consignation et d'en justifier au tribunal jusqu'au 7 août 2009, faute de quoi l'affaire sera réappelée à l'audience pour y statuer à nouveau ;

dit qu'en cas de dépassement de la provision ainsi fixée, en cours d'exécution de la mesure d'expertise ordonnée, il appartiendra à l'expert de s'adresser au premier vice-président du tribunal administratif en vue de la fixation d'une provision supplémentaire à consigner par le demandeur au vu des justificatifs de ses dépenses et honoraires encourus ou à encourir dans le cadre de l'accomplissement de sa mission ;

refixe l'affaire à l'audience publique du tribunal administratif du lundi 5 octobre 2009, 15:00 heures, pour fixation ;

déclare irrecevable le recours en annulation ;

réserve les frais, ainsi que la demande en allocation d'une indemnité de procédure.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,  
Martine Gillardin, premier juge,  
Annick Braun, juge,

et lu à l'audience publique du 22 juillet 2009 par le premier vice-président, en présence du greffier en chef Arny Schmit.

Arny Schmit

Carlo Schockweiler

**Reproduction certifiée conforme à l'original**  
Luxembourg, le 22.7.2009  
Le Greffier du Tribunal administratif